

# La cláusula general de equidad en el ámbito aduanero comunitario

**David Navazo Cuadrado**

*Ponente del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco (España)*

## Extracto

La cláusula general de equidad se configura como un supuesto de devolución o condonación de la deuda aduanera, el último recurso con el que resarcir a los deudores de buena fe de los perjuicios económicos ocasionados por el pago del importe de los derechos de importación o exportación derivados de circunstancias especiales e imprevisibles acaecidas en el tráfico comercial. Incorporada a la legislación aduanera comunitaria en términos de justicia restaurativa, se convierte en un instrumento jurídico con el que neutralizar los efectos económicos adversos asociados al nacimiento de la deuda aduanera por situaciones excepcionales en las que no quepa atribuir al deudor ningún fraude o negligencia manifiesta, una línea de defensa con la que hacer frente a aquellos riesgos que sitúan a este en una situación excepcional con respecto al resto de operadores que ejercen la misma actividad. A lo largo de este trabajo reflexionaremos sobre el origen y evolución normativa de esta figura, el procedimiento necesario para su solicitud y las dificultades inherentes a su aplicación. El análisis de los requisitos necesarios para su ejercicio, así como la casuística existente en torno a la misma ayudarán al lector a comprender y valorar el alcance y trascendencia de esta figura dentro del ámbito aduanero.

**Palabras clave:** equidad; devolución; negligencia manifiesta; circunstancias especiales.

Fecha de entrada: 24-09-2021 / Fecha de aceptación: 03-11-2021

**Cómo citar:** Navazo Cuadrado, D. (2022). La cláusula general de equidad en el ámbito aduanero comunitario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 473-474, 27-60.



# The general fairness clause in the community customs area

David Navazo Cuadrado

## Abstract

The general fairness clause is configured as a repayment or remission of the customs debt, the last resort to compensate debtors in good faith for the economic damage caused by the payment of the amount of import or export duties resulting from special and unforeseeable circumstances occurring in the course of trade. Embodied to the Community customs legislation in terms of restorative justice, it pretends to be a legal instrument used to neutralise the adverse economic effects associated with the creation of the customs debt due to exceptional situations in which no fraud or manifest negligence can be attributed to the debtor, a line of defence with which to confront those risks that place the debtor in an exceptional situation with respect to the rest of the operators who carry out the same activity. Throughout this paper we will reflect on the origin and regulatory evolution of this figure, the procedure necessary for its implementation and the difficulties inherent in its application. The analysis of the requirements necessary for its exercise as well as the existing casuistry will help the reader to understand and assess the scope and importance of this figure within the customs area.

**Keywords:** fairness; repaid; obvious negligence; special circumstances.

**Citation:** Navazo Cuadrado, D. (2022). La cláusula general de equidad en el ámbito aduanero comunitario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 473-474, 27-60.



## Sumario

1. Consideraciones generales
  2. Contexto normativo: evolución de la cláusula general de equidad en el ámbito aduanero
  3. Procedimiento de solicitud de devolución y condonación de la deuda aduanera: delimitación y contenido
  4. Cláusula de equidad: supuestos de aplicación
    - 4.1. Circunstancias especiales
      - 4.1.1. Incumplimiento reiterado de la normativa aduanera comunitaria
        - 4.1.1.1. Omisión deliberada de informar al obligado tributario de la existencia de una investigación
        - 4.1.1.2. Maniobras fraudulentas realizadas por un funcionario público incumpliendo sistemáticamente la normativa
        - 4.1.1.3. Investigación destinada al desmantelamiento de una red de contrabando
      - 4.1.2. Robo de mercancías
      - 4.1.3. Control y vigilancia de la correcta aplicación de la normativa aduanera
    - 4.2. Ausencia de negligencia manifiesta
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Consideraciones generales

El 1 de julio de 2018 se ha cumplido el 50 aniversario del nacimiento de la unión aduanera<sup>1</sup>. Un hito histórico que supuso la desaparición de los aranceles interiores y el establecimiento del arancel aduanero común exterior frente a terceros países. Configurada como uno de los pilares básicos de la Unión Europea (UE) se ha convertido en una de las piedras angulares de nuestro mercado único.

En un entorno comercial cada vez más globalizado y dinámico, la construcción de un espacio común entre los Estados miembros de la UE bajo un único paraguas normativo ha supuesto un antes y un después en el día a día de las aduanas, garantizando no solo una mayor transparencia y eficacia en las operaciones comerciales sino también una mayor protección y seguridad para los ciudadanos como destinatarios finales de las mercancías. Ahora bien, más allá de una función homogenizada de control fiscal y parafiscal presente en las aduanas de hoy en día, es necesario recordar la función tradicional que históricamente ha caracterizado a las mismas como fuente de recaudación tributaria íntimamente ligada a la política económica de los países, resultando una importante fuente de ingresos a nivel nacional y, sobre todo, comunitario.

La unión aduanera se configura así como un espacio de actuación que, más allá de la supresión de los derechos arancelarios entre los países que la integran y la adopción de un mismo arancel aduanero común respecto a terceros países, se caracteriza por una legis-

---

<sup>1</sup> El artículo 9 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE) proclama la Unión aduanera al determinar que:

La Comunidad se funda en una unión aduanera que se extiende al conjunto de los intercambios de mercancías y que incluye la prohibición, entre los estados miembros, de los derechos de Aduana a la importación y a la exportación y de cualquier tributo de efecto equivalente, así como a adopción de un Arancel común en sus relaciones con terceros países. (Roma, 25 de marzo de 1957).

lación aduanera común entre los países que la integran, evitando con ello las distorsiones que se producirían en el tráfico comercial si se sometiera el mismo a políticas nacionales diferenciadas en función del país de entrada de las mercancías.

Por tanto, los controles aduaneros solo pueden garantizar la protección de los intereses financieros de la UE en su conjunto si se sustentan sobre un pilar normativo homogéneo, siempre y cuando los Estados miembros en general, y autoridades aduaneras en particular, apliquen las disposiciones relativas al procedimiento aduanero de una forma armonizada.

Desde la creación de la unión aduanera, como exponente máximo del éxito de la UE en sus comienzos, se realizaron diversos intentos por parte de las autoridades comunitarias con el fin de dotar a esta de una normativa comunitaria común en materia aduanera, mediante la aprobación de reglamentos, directivas y decisiones de todo tipo, en consonancia con los tratados de constitución. Sin embargo, adolecían de una dispersión normativa que dificultaba sobremedida el conocimiento de la regulación existente relativa a las operaciones aduaneras, lo que determinaba un marco jurídico necesario, que no suficiente, para la gestión del comercio exterior y la relación de los operadores económicos con las autoridades aduaneras. Sin embargo, una unión aduanera sin fronteras exigía la necesidad de crear un cuerpo normativo único que unificase y codificase los diversos textos existentes.

En este contexto, la configuración y determinación del derecho aduanero no escapó al influjo de los Principios Generales del Derecho, y más concretamente a la idea de justicia que consagra «la concepción solidarista del Derecho» (Novak Talavera, 1997, p. 120). Entre ellos, el principio de equidad ha sido reconocido por numerosos juristas y jueces como uno de los más relevantes, resultando íntimamente ligado al concepto de justicia. En este sentido las relaciones entre las autoridades y los administrados deben entenderse «de buena fe, con lealtad en la relación y en la confianza en la palabra empeñada» (Llambias, 2001, p. 333). Y es que «la mala fe entraña una excepción inherente a cualquier relación jurídica y el derecho que se oponga a un canon moral no es derecho» (Colmo, 1957, pp. 132-133).

Al fin y al cabo el derecho se entiende como un conjunto de principios y normas, generalmente inspirados en ideas de orden, justicia, equidad o seguridad (Alais, 2006, p. 185), que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia es impuesta por los poderes públicos. Huelga recordar la cita de la Corte Internacional de Justicia al determinar que «Todos los Principios no son en sí mismos equitativos; es la equidad de la solución la que les confiere esa cualidad»<sup>2</sup>.

El derecho aduanero, como una rama más del derecho, no ha escapado a la influencia de justicia que debe estar inexorablemente presente en toda normativa que regule la rela-

---

<sup>2</sup> Sentencia de la Corte Internacional de Justicia de 24 de febrero de 1982. Asunto «Delimitación de la plataforma continental entre Túnez y la Jamahiriya arabe Libia».

ción entre los particulares y las autoridades encargadas de vigilar el cumplimiento de las normas. No debemos olvidar que, si bien la seguridad jurídica descansa sobre la base de la imposición de los preceptos en vigor, la seguridad genuina debe asentarse sobre el concepto universal de justicia (García Máynez, 1972, p. 172). Sin embargo, y como veremos a lo largo de este estudio, no todos los Principios Generales del Derecho, inspiradores en último término de las normas recogidas en las ramas del derecho en general, resultan en sí mismos equitativos o inicuos; tal cualidad quedará condicionada en último término a la apreciación subjetiva que pueda apreciarse por aquel llamado a aplicarlos.

De este modo, la equidad se configura como la parte de la justicia legal que induce a la inaplicación de aquellas normas que puedan llevar a situaciones de injusticia graves y evidentes. En este contexto, situaciones excepcionales o impredecibles derivadas del comercio internacional, particularmente en el ámbito aduanero, pueden acarrear situaciones que desbordan en ocasiones los límites previstos en la normativa, provocando en la esfera de los operadores económicos un desamparo jurídico que requiere ser mitigada, por razones de justicia, mediante la normativización de los principios generales del derecho en el ámbito aduanero.

La incorporación de la cláusula general de equidad como causa de condonación o devolución de la deuda aduanera incorpora al debate jurídico actual un elemento de justicia e imparcialidad que supone un interesante contrapeso al carácter literal y eminentemente exegético procedente de los textos normativos existentes en el ámbito aduanero, fundamentalmente en el Código Aduanero de la Unión y en sus reglamentos de aplicación.

## **2. Contexto normativo: evolución de la cláusula general de equidad en el ámbito aduanero**

La unión aduanera se configura como un ámbito de competencia exclusiva de la UE<sup>3</sup> por lo que solo el legislador comunitario es capaz de legislar y adoptar actos vinculantes en relación con el mismo. Por tanto, la competencia normativa corresponde a la UE limitándose la función de los Estados miembros a la aplicación de la legislación emanada por esta, a menos de que la UE les autorice a ello. Por tanto, en la medida en que esa plena capacidad no se ejerza por la Unión, los Estados miembros podrían ejercerla dado que la ejecución administrativa descansa en estos últimos (Mangas Martín, 2008, p. 6).

La normativa aduanera se regula básicamente a través de reglamentos de la Unión y, a pesar de que algunas normas internas no han sido formalmente derogadas (sirva como ejemplo el RD 511/1977, de 18 de febrero, por el que se aprueba el texto refundido de los

---

<sup>3</sup> Artículo 3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), Roma, 25 de marzo de 1957.

impuestos integrantes de la Renta de Aduanas), únicamente resultarán aplicables en tanto no se opongan a lo establecido en la normativa comunitaria.

El Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea<sup>4</sup> ya determinaba la percepción de los derechos de importación o exportación con motivo de la entrada o salida de mercancías con origen o destino en terceros países. Sin embargo, y resultando la recaudación de la deuda aduanera un fin en sí mismo en orden a consolidar los intereses financieros de la Comunidad, no era infrecuente asistir a ciertas situaciones especiales derivadas del tráfico comercial que escapaban al control de los propios importadores y que, en ocasiones, podían suponerles graves quebrantos económicos.

Con el fin de paliar las situaciones de injusticia que pudieran derivarse de estas circunstancias excepcionales provocadas por factores externos imprevisibles que sobrepasaban el riesgo inherente a la operativa comercial, e influían directamente en la determinación y cuantificación de la deuda aduanera, se articuló por el legislador comunitario un sistema de devolución o condonación de la deuda aduanera en términos de justicia tributaria mediante la denominada cláusula general de equidad (*general fairness clause*).

En este contexto, se aprueba el Reglamento (CEE) n.º 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979<sup>5</sup>, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o exportación, que determina en el artículo 13 que «se procederá a la devolución o a la condonación de los derechos de importación en situaciones que resulten de circunstancias especiales que no supongan negligencia o culpa por parte del interesado». En la exposición de motivos de dicho reglamento<sup>6</sup> ya se indicaba la necesidad de crear un procedimiento comunitario *ad hoc* que contemplara este tipo de supuestos no regulados expresamente en la normativa comunitaria.

Este reglamento recogía en su título I los diferentes supuestos de devolución o condonación de derechos de importación, derivados de errores en la determinación de su cuantía o procedentes de mercancías defectuosas o no conformes a las estipulaciones derivadas de su contrato, incorporando como novedad un nuevo apartado E<sup>7</sup> relativo a

---

<sup>4</sup> Artículo 10.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, Roma, 25 de marzo de 1957.

<sup>5</sup> DOCE núm. 175, de 12 de julio de 1979.

<sup>6</sup> El Reglamento (CEE) n.º 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979 en su exposición de motivos afirma lo siguiente:

únicamente las situaciones concretas comprobadas más frecuentemente en la práctica pueden ser objeto, en el momento actual, de una regulación en materia de devolución o de condonación de los derechos de importación; que es conveniente prever la posibilidad de recurrir a un procedimiento comunitario para definir, en su caso, otras situaciones que justifiquen igualmente la devolución o condonación de los derechos de importación. (DOCE núm. 175, de 12 de julio de 1979).

<sup>7</sup> Artículo 13 del Reglamento indicado en la nota 5.

«Otras situaciones que podrán dar lugar a la devolución o la condonación de los derechos de importación», lo que a la postre se convirtió en el germen de la futura cláusula general de equidad.

Posteriormente, y con la aprobación del Reglamento (CEE) n.º 3069/86 del Consejo<sup>8</sup>, se iría un paso más allá al desarrollar el artículo 13 del reglamento de base anteriormente citado, especificando qué autoridad era responsable de admitir las solicitudes derivadas del incipiente procedimiento de devolución y condonación por razones de equidad, así como el plazo para su ejercicio. Así se especificaba<sup>9</sup> que recaía en manos de las autoridades aduaneras de los Estados miembros las funciones de evaluación y análisis en primera instancia, lo que conllevaba un primer filtro de admisión muy relevante, siendo estas las encargadas de verificar si se daban las circunstancias para activar el citado procedimiento, y cuya decisión favorable determinaría que fuera la Comisión, en una segunda fase, la que adoptara la decisión final relativa al mismo.

Si bien es cierto que por primera vez se recogía el supuesto de equidad como medio para solicitar la devolución o condonación de la deuda aduanera, la redacción normativa relativa a este procedimiento pecaba en cierto modo de genérica e inconclusa, lo que requería de un desarrollo posterior que pudiera concretar, de forma más detallada, las diferentes situaciones o requisitos necesarios para poder acogerse al mismo. En este sentido, y sobre la dificultad que entrañaba la plasmación normativa de un principio genérico como el de equidad dentro del ámbito aduanero, el legislador comunitario volvió sobre dicha cuestión con motivo de la homogenización y codificación en un solo texto normativo de la, hasta entonces, dispersa normativa aduanera, mediante la aprobación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992<sup>10</sup>, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (CAC), junto con su reglamento de desarrollo (DACAC)<sup>11</sup>. Este reglamento comunitario, directamente aplicable a los Estados miembros sin necesidad de transposición normativa, se configuraba como la normativa básica que contenía los principios jurídicos fundamentales del derecho aduanero comunitario en relación con el procedimiento aduanero, fruto de la competencia exclusiva de la Unión con respecto a la unión aduanera<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Reglamento (CEE) n.º 3069/86 del Consejo, de 7 de octubre de 1986, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 1430/79. DOCE núm. 286, de 9 de octubre de 1986.

<sup>9</sup> Véase lo indicado en la nota 7.

<sup>10</sup> Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC). DOCE L 302, de 19 de octubre de 1992.

<sup>11</sup> Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (DACAC). DOCE L núm. 253, de 11 de octubre de 1993.

<sup>12</sup> Artículo 2.1 del TFUE de 25 de marzo de 1957.



La cláusula general de equidad se regulaba específicamente en el artículo 239 del citado Código<sup>13</sup>, resultando desarrollada en los artículos 900 a 905 del DACAC<sup>14</sup>, lo que suponía *de facto* un avance sustancial en el desarrollo procedimental vinculado al principio general de justicia en el ámbito aduanero.

El Código aduanero comunitario aporta un reparto claro de las competencias entre las autoridades aduaneras nacionales y la Comisión, con el objetivo de reforzar el papel desempeñado por esta última. Con ello se dotaba a la Comisión de una clara primacía sobre la posición de las autoridades aduaneras de los Estados miembros, articulándose el procedimiento de condonación o devolución de los derechos asociados a la deuda aduanera sobre una doble tipología de supuestos; aquellos determinados en los artículos 900 a 904 del DACAC que recogen una regulación reglamentaria exhaustiva de los requisitos y situaciones susceptibles de condonación y devolución y que, por tanto, no requieren ser examinados a la luz de la cláusula general de equidad quedando al margen de la apreciación de las autoridades aduaneras nacionales y, por otro, aquellos casos regulados en el artículo 905 del citado reglamento que el legislador comunitario no puede prever *a priori* y que entrarían de lleno en el ámbito de la potestad discrecional del órgano administrativo competente a la hora de determinar si asistimos a un caso de equidad, encomendándose a la Comisión en última instancia la función de supervisión en aras de la mejor aplicación del derecho comunitario.

En este sentido es destacable la intención del legislador comunitario que, sobre la base de una interpretación sistemática del DACAC, establece que, si bien la decisión definitiva sobre la aplicación de la cláusula de equidad recae en la Comisión, son las autoridades aduaneras de los Estados miembros los que deben determinar primeramente si se dan las condiciones para poder aplicar la misma. Resulta esclarecedora en este sentido la propia terminología empleada en el artículo 905 del DACAC a la hora de determinar si una solicitud

---

<sup>13</sup> El artículo 239 del CAC dispone lo siguiente:

1. Se podrá proceder a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación en situaciones especiales, distintas de las contempladas en los artículos 236, 237 y 238:

- que se determinarán según el procedimiento del Comité;
- que resulten de circunstancias que no impliquen ni maniobra ni manifiesta negligencia por parte del interesado. Las situaciones en las que se podrá aplicar esta disposición y las modalidades de procedimiento que se seguirán a tal fin se definirán según el procedimiento del Comité. La devolución o la condonación podrán supeditarse a condiciones especiales.

2. La devolución o la condonación de los derechos por los motivos indicados en el apartado 1 se concederá previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Sin embargo, las autoridades aduaneras podrán autorizar una prórroga de este plazo en casos excepcionales debidamente justificados.

<sup>14</sup> Véase lo indicado en la nota 9.

de devolución o condonación encuentra amparo bajo el supuesto del artículo 239 del CAC relativo a la equidad, al establecer que la función encomendada a los Estados miembros no es otra que «justificar que se trata de una situación especial», lo que implicaría una doble consecuencia; por una parte, la potestad discrecional de las autoridades nacionales para admitir o denegar las solicitudes y, por otra, la obligación de trasladar a la Comisión aquellas que tengan la posibilidad, por escasas que sean, de ser acogidas dentro de este supuesto.

No resulta baladí la delimitación de funciones repartidas entre la Comisión y los Estados miembros, porque de no determinarse así, esto es, si las autoridades aduaneras nacionales interpretaran y aplicaran libremente conforme a criterios nacionales lo dispuesto en el artículo 905 del DACAC<sup>15</sup> se pondría en riesgo el propio espíritu inspirador de la equidad como un principio de justicia universal e igualitario.

En definitiva, con la aprobación del CAC y su reglamento de desarrollo, se regula y se desarrolla por primera vez la cláusula general de equidad y el procedimiento de decisión necesario para poder llevarla a efecto. Así, el artículo 239 del CAC, junto con el desarrollo reglamentario del mismo contenido en el artículo 905 del DACAC, supusieron un antes y un después en la regulación de la equidad como cláusula de salvaguarda en el ámbito aduanero, encontrando con ello el amparo normativo necesario para proteger a aquellos operadores comerciales que se encontraban en una situación excepcional en relación con la deuda aduanera injustamente contraída.

Posteriormente, y tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa en 2009<sup>16</sup> en el que se regula detalladamente el sistema institucional de la UE y las categorías de competencias existentes, las autoridades comunitarias revisaron la normativa comunitaria relativa a las disposiciones aduaneras dando paso a un intento fallido de modernizar la normativa en vigor determinada en el CAC mediante la formalización del Código Aduanero Comunitario<sup>17</sup> cuya virtualidad práctica quedó pendiente de un desarrollo normativo posterior que no llegó a materializarse. El proceso de adaptación se llevó a cabo mediante la aprobación del Có-

<sup>15</sup> El artículo 905 del DACAC determina que:

1. Cuando la solicitud de devolución o condonación contemplada en el apartado 2 del artículo 239 del código esté fundamentada en motivos que justifiquen que se trata de una situación especial resultante de circunstancias que no supongan negligencia manifiesta o maniobra por parte del interesado, el Estado miembro al que pertenezca la autoridad aduanera de decisión transmitirá el caso a la Comisión para que se resuelva de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 906 a 909.

<sup>16</sup> Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. DOUE C 306, de 17 de diciembre de 2007.

<sup>17</sup> Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado). DOUE L 145, de 4 de junio de 2008.

digo Aduanero de la Unión (CAU)<sup>18</sup>, vigente desde el 1 de mayo de 2016, junto con sus reglamentos de desarrollo<sup>19</sup>, en el que se recoge nuevamente el principio general de equidad como supuesto de devolución y condonación de los derechos arancelarios, concretamente en el artículo 120 del mismo.

Resultando loables los intentos del legislador comunitario por normativizar el supuesto de equidad en el ámbito aduanero, conviene llamar la atención sobre la redacción genérica utilizada en su articulado y que puede dar lugar a equívocos no deseados a la hora de su implementación o aplicación, sensación que resulta acentuada por la ausencia de desarrollo reglamentario que permita a las autoridades aduaneras tener una base jurídica lo suficientemente detallada que reduzca al máximo el margen de discrecionalidad disponible. Dicho lo cual, resulta entendible, dada la infinidad de situaciones que pueden derivarse del tráfico comercial en el ámbito aduanero, que la normativa aduanera no pueda regular todos y cada uno de los supuestos posibles. Por tanto, serán las autoridades aduaneras las que deban analizar en primera instancia, sin juicios apriorísticos y en función de las circunstancias particulares de cada caso, si se cumplen las condiciones necesarias para invocar esta figura y poder optar, con ello, a la devolución o condonación de la deuda aduanera. Aún así, no resultará infrecuente que las cuestiones suscitadas en torno a esta figura terminen resolviéndose en los tribunales administrativos o, en última instancia, en el ámbito judicial.

Por último, es necesario tener presente que los supuestos de devolución y condonación de los derechos de importación o exportación, que recordemos solo pueden concederse conforme a determinados requisitos, constituyen en sí mismos una singularidad con relación al deber genérico de recaudación atribuible a las autoridades aduaneras en orden a preservar los intereses financieros de la Comunidad, motivo por el que pruebas aportadas en el procedimiento deberán gozar de la contundencia necesaria que permitan justificar dicha excepción.

---

<sup>18</sup> Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU). DOUE L 269, de 10 de octubre de 2013.

<sup>19</sup> Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión. DOUE L 343, de 29 de diciembre de 2015 (RDCAU).

Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión. DOUE L 343, de 29 de diciembre de 2015.

Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1026 de la Comisión, de 21 de junio de 2019, sobre disposiciones técnicas para el desarrollo, el mantenimiento y la utilización de sistemas electrónicos para el intercambio de información y para el almacenamiento de esa información en el marco del Código aduanero de la Unión. DOUE L 167, de 24 de junio de 2019.

### 3. Procedimiento de solicitud de devolución y condonación de la deuda aduanera: delimitación y contenido

Los supuestos de devolución y condonación se encuentran regulados en el capítulo 3, sección 3, del título III, «Deuda aduanera y garantías», del CAU, concretamente en los artículos 116 a 121 del citado cuerpo normativo. El artículo 116 del CAU<sup>20</sup> bajo la rúbrica «Disposiciones generales» determina los motivos que dan lugar a la solicitud de devolución o condonación de los importes de derechos de importación o exportación.

Aunque tradicionalmente se han tratado juntos los supuestos de devolución y condonación de la deuda aduanera, y así lo recoge el CAU en los artículos 116 y siguientes<sup>21</sup>, es necesario sustanciar que la condonación supone en sí misma la extinción de la deuda aduanera<sup>22</sup> sin que se haya producido su pago, implicando una decisión de la aduana de no percibir total o parcialmente el importe de la deuda aduanera o, en su caso, invalidando total o parcialmente la contracción de los derechos de importación o exportación. Por el contrario, la devolución de la deuda aduanera implica que esta ha sido abonada con anterioridad, y la decisión de las autoridades aduaneras determinará la restitución total o parcial de los derechos arancelarios.

La cláusula general de equidad recogida en el artículo 120 del CAU constituye uno más de los supuestos de devolución y condonación de la deuda aduanera determinados en la normativa aduanera. Sin embargo, y a diferencia del resto de supuestos previstos, y desglosados en el cobro excesivo (art. 117 CAU), mercancías defectuosas o que incumplen el contrato (art. 118 CAU) o error de las autoridades competentes (art. 119 CAU), la equidad se configura como un supuesto de devolución o condonación subsidiario, de modo que solo será aplicable en defecto del resto de supuestos mencionados previamente (Solé Estalella, 2017, p. 500). Consecuencia de dicha subsidiariedad, y en el caso de que sean desestimadas las pretensiones del obligado tributario por razón de equidad, las autoridades aduaneras deberán examinar los motivos alegados a la luz de los demás supuestos de devolución o condonación a que se refiere el artículo 116 y siguientes del CAU.

<sup>20</sup> El artículo 116.1 del CAU establece:

1. Siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la presente sección, se devolverán o condonarán los importes de los derechos de importación o de exportación, por cualquiera de los motivos siguientes:

- a) cobro excesivo de importes de derechos de importación o de exportación;
- b) mercancías defectuosas o que incumplen los términos del contrato;
- c) error de las autoridades competentes;
- d) equidad.

<sup>21</sup> Sección 3 del capítulo 3 del título III del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU).

<sup>22</sup> Artículo 124.1 c) del CAU.

Antes de introducirnos en el análisis de los diferentes requisitos aplicables al concepto de equidad, resulta necesario llamar la atención acerca de la vinculación existente entre los distintos supuestos de devolución o condonación de los derechos arancelarios<sup>23</sup>, motivo por el cual no pueden ni deben ser interpretados aisladamente. Existen conexiones estrechas entre la figura aquí analizada y los supuestos determinados en los artículos 116 a 119 del CAU que requerirían de un estudio en profundidad que excede del objeto del presente estudio. Sirva como ejemplo las similitudes existentes con respecto al supuesto de equidad, que veremos más adelante, y el derivado de los errores cometidos por parte de las autoridades aduaneras competentes<sup>24</sup> contenido en el artículo 119 del CAU, no solo porque ambas figuras constituyen excepciones a la hora de liquidar *a posteriori* los derechos aduaneros, sino también por la propia conexión normativa entre ambas figuras en relación con los requisitos necesarios para su aplicación, en muchas ocasiones idénticos o similares (García Heredia, 2014, pp. 25-26). Así lo ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) al establecer que los requisitos necesarios para aplicar los supuestos de devolución o condonación son coincidentes y extrapolables según el concepto de negligencia<sup>25</sup>.

Así las cosas, para comprobar si un operador comercial ha actuado de forma negligente conforme al artículo 120 del CAU podrá acudirse por analogía a los criterios determinados en el artículo 119 porque, si bien recogen supuestos de devolución o condonación diferentes, los requisitos necesarios para aplicar los mismos resultan análogos y como tal deben ser interpretados. Por tanto, la determinación de la falta de negligencia manifiesta asociada a la equidad podrá resolverse según el concepto de diligencia aplicable al supuesto de devolución o condonación con motivo del error de las autoridades aduaneras competentes recogido en el artículo 119 del CAU, o viceversa. Por desgracia, no siempre se tiene en cuenta esta posibilidad por parte de las autoridades aduaneras ni por los diferentes tribunales administrativos o judiciales existentes en los Estados miembros.

Expuesto lo anterior, y en relación con el inicio del procedimiento, es necesario determinar primeramente que, aun cuando la propia naturaleza del procedimiento conmina al inicio del mismo a solicitud del interesado, el artículo 116.4 del CAU<sup>26</sup> habilita a las autoridades aduaneras a impulsar de oficio el procedimiento y, en su caso, instar a la devolución o condonación de la deuda aduanera por propia iniciativa cuando aprecien alguno de los supuestos de cobro excesivo de derechos de importación o de exportación, error de las au-

<sup>23</sup> Artículos 117 a 120 del CAU.

<sup>24</sup> Artículo 119 del CAU.

<sup>25</sup> Sentencia de 11 de noviembre de 1999, Söhl y Söhlke (asunto C-48/98).

<sup>26</sup> El artículo 116.4 del CAU determina:

4. A reserva de las normas de competencia para una decisión, cuando las propias autoridades aduaneras descubran en el plazo contemplado en el artículo 121, apartado 1, que un importe de derechos de importación o de exportación puede ser devuelto o condonado con arreglo a los artículos 117, 119 o 120, lo devolverán o condonarán por propia iniciativa.

toridades competentes o, como ocurre en el presente caso objeto de estudio, para el caso de que se den las circunstancias necesarias para aplicar la cláusula de equidad.

Dicho lo cual, en el supuesto de que el deudor considere que concurre alguno de los supuestos de devolución o condonación de la misma, deberá presentar una solicitud dentro del plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera<sup>27</sup>. Por tanto, la invocación de los supuestos de devolución o condonación de la deuda aduanera se realizará normalmente a instancia de parte, esto es, será el propio obligado tributario el que *motu proprio* solicite la aplicación de alguno de los supuestos contenidos expresamente en la normativa, todo ello conforme al procedimiento especificado en el artículo 121 del CAU.

La necesidad de que sea el operador económico el que ejerza un papel activo en el desarrollo del procedimiento de devolución o condonación de la deuda aduanera, instando a su estudio y evaluación por parte de las autoridades aduaneras mediante la presentación de la solicitud correspondiente, podría plantear, en determinados supuestos, una merma de las garantías y derechos inherentes al obligado tributario en pos de asegurar la protección de los intereses financieros de la Comunidad<sup>28</sup>. Por tanto, si una vez notificada la deuda el importador o declarante considera que concurre alguno de los supuestos de devolución o condonación de la misma conforme a los artículos 116 a 120 del CAU, deberá presentar su solicitud dentro del plazo de tres años a partir de la fecha de su notificación<sup>29</sup>. Transcurrido el mismo se perderá el derecho a poder solicitar la devolución o condonación pretendida.

En este sentido, es importante señalar que el plazo para la presentación de la citada solicitud no resulta perjudicado por la interposición de los recursos contra la notificación de la deuda aduanera, tal y como determina el artículo 121, apartado 3, del CAU al establecer lo siguiente:

cuando se haya presentado un recurso con arreglo al artículo 44 contra la notificación de deuda aduanera, se suspenderá el plazo correspondiente especificado en el párrafo primero del apartado 1, a partir de la fecha en que se presente el recurso y en tanto dure el procedimiento de este.

<sup>27</sup> El artículo 121.1 del CAU dispone:

1. Las solicitudes de devolución o de condonación de conformidad con el artículo 116 se presentarán a las autoridades aduaneras dentro de los plazos siguientes:

a) en caso de un exceso de cobro de derechos de importación o de exportación, error de las autoridades aduaneras competentes, o equidad, en el plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera.

<sup>28</sup> Artículo 1 del Reglamento (CE, EURATOM) n.º 2988/1995 del Consejo, de 18 de diciembre, relativo a la protección de los intereses financieros de la Comunidad. DOCE L 312/1, de 23 de diciembre de 1995.

<sup>29</sup> Artículo 121 del CAU.

Asimismo, dicho plazo podrá ser objeto de prórroga por caso fortuito o fuerza mayor que imposibilite la presentación de la citada solicitud, suponiendo un avance importante en las garantías concedidas al obligado tributario y una ampliación sustancial sobre el plazo de 12 meses recogido en el artículo 239.2 del extinto CAC (si bien este era, asimismo, susceptible de prórroga en situaciones excepcionales debidamente justificadas).

La solicitud de devolución o condonación deberá presentarse a la autoridad aduanera competente del Estado miembro en el que se haya notificado la deuda aduanera<sup>30</sup>, a diferencia de lo dispuesto en el antiguo CAC que atribuía esta competencia a la aduana que contrajo la deuda<sup>31</sup>.

Asimismo, la presentación de la solicitud deberá formalizarse por aquella persona que haya pagado o esté obligada al pago del importe de los derechos de importación o exportación, o por cualquier persona que se haya subrogado en sus derechos u obligaciones<sup>32</sup>. En este punto resulta sorprendente que no se realice mención alguna al representante aduanero, a diferencia de lo que ocurría en el extinto CAC<sup>33</sup>. Por tanto, y condicionada la solicitud a la obligación de pago, cabe deducir que únicamente podrá instar la presentación de la solicitud quien esté obligado al abono de la deuda aduanera. En este punto conviene traer a colación la distinción entre representación indirecta (en nombre propio y por cuenta ajena) y representación directa (en nombre y por cuenta ajena) en el ámbito aduanero, recordando que únicamente en el primer caso resultan codeudores del derecho arancelario el importador y el representante<sup>34</sup>, al contrario de lo que ocurre en la segunda modalidad de representación en la que el deudor arancelario solo resulta ser el importador. Por tanto, y solo en la modalidad de representación indirecta, podrá el representante instar a la solicitud de devolución o condonación. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en unificación de criterio<sup>35</sup>.

Por otro lado es importante destacar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 116.3<sup>36</sup> del CAU, las autoridades nacionales están obligadas a trasladar el caso a la Comisión en el

<sup>30</sup> Artículo 92.1 del RDCAU.

<sup>31</sup> Artículo 879 del DACAC.

<sup>32</sup> Artículo 172 del RECAU.

<sup>33</sup> Artículo 878 del DACAC.

<sup>34</sup> Artículo 77.3 del CAU.

<sup>35</sup> Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2003 (RG 982/2002 –NFJ016887–).

<sup>36</sup> El artículo 116.3 del CAU dispone lo siguiente:

3. Si la autoridad aduanera considera que debe concederse la devolución o condonación sobre la base del artículo 119 o del artículo 120, el Estado miembro interesado transmitirá el caso a la Comisión para que esta resuelva en cualquiera de los supuestos siguientes:

a) cuando la autoridad aduanera considere que las circunstancias especiales son consecuencia de un incumplimiento de sus obligaciones por parte de la Comisión;

supuesto de que las primeras consideren que las circunstancias especiales necesarias para activar la cláusula de equidad tienen su origen en un incumplimiento de las obligaciones inherentes a esta última, resulten de una investigación derivada de la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros o de estas con la Comisión<sup>37</sup>, o cuando el importe derivado del procedimiento sea igual o superior a 500.000 euros. En este sentido, la evolución de la división de poderes entre los Estados miembros y la Comisión ha ido sufriendo modificaciones a lo largo del tiempo, pasando de ser esta última siempre competente, fuera cual fuera el importe en disputa, hasta los actuales 500.000 euros<sup>38</sup> determinados por el Reglamento (CEE) 1335/2003 de la Comisión, de 25 de julio. La causa de este traspaso de competencias a favor de los Estados miembros encuentra su origen tanto en la jurisprudencia del TJUE como en las propias decisiones de la Comisión, si bien la razón última pudiera ser mucho más práctica, y no es otra que el ahorro que supone impulsar el procedimiento en el ámbito nacional, a la larga una opción mucho menos costosa que hacerlo en sede de la Comisión.

De esta forma, el papel de las autoridades nacionales y comunitarias resultará condicionado al albur de lo dispuesto en el citado artículo. En el supuesto de hallarnos ante uno de los casos de devolución y condonación previstos en la normativa en los que sea necesario transmitir el caso a la Comisión, esta tendrá un papel determinante en la sustanciación de los supuestos sometidos a su valoración porque deberá acordar mediante decisión su

---

b) cuando las autoridades aduaneras consideren que la Comisión ha cometido un error con arreglo al artículo 119;

c) cuando las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación de la Unión efectuada al amparo del Reglamento (CE) no 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria (1), o sobre la base de cualquier otro acto legislativo de la Unión o de un acuerdo celebrado por la Unión con países o grupos de países, en el que se prevea la posibilidad de proceder a este tipo de investigaciones de la Unión;

d) cuando el importe del que deba responder el interesado por una o más operaciones de importación o exportación sea igual o superior a 500 000 euros como consecuencia de un error o de circunstancias especiales.

No obstante el párrafo primero, no se procederá a la transmisión de casos en ninguno de los supuestos siguientes:

a) si la Comisión ya ha adoptado una decisión en un caso que presenta elementos fácticos y jurídicos comparables;

b) si la Comisión ya está considerando un caso que presenta elementos fácticos y jurídicos comparables.

<sup>37</sup> Reglamento (CE) n.º 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997. DOUE, de 22 de marzo de 1997.

<sup>38</sup> Reglamento (CE) n.º 1335/2003 de la Comisión, de 25 de julio, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 2454/93 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se aprueba el código aduanero comunitario. DOUE L 187, de 26 de julio de 2003.



resolución, que podrá ser recurrida por los interesados ante las instituciones europeas o sometidas a cuestión prejudicial por los tribunales ante el TJUE (Casana Merino, 2017, pp. 59-60), debiendo abstenerse las autoridades de los Estados miembros de su análisis, más allá de su admisibilidad o inadmisibilidad. De lo contrario, esto es, si las autoridades aduaneras nacionales interpretaran o aplicaran la normativa de tal modo que entraran a valorar el fondo del asunto, juzgando ellas sobre la oportunidad de aplicar la cláusula general de equidad a favor del solicitante de la devolución o condonación, existiría el peligro de que se denegaran sistemáticamente las solicitudes de que se traten, no ya por la institución que tiene la competencia decisoria sobre estos supuestos como es la Comisión, sino por aquellas autoridades nacionales que no tienen la potestad para sustanciar el procedimiento más allá de denegar o admitir las solicitudes en primera instancia y, en su caso, transmitir las posteriormente a la Comisión.

La consecuencia de lo expuesto conlleva trastocar el equilibrio deseado por el legislador comunitario en el reparto de competencias entre las autoridades nacionales y comunitarias, lo que puede conllevar alteraciones de alcance más general en el sistema aduanero comunitario y conllevar pronunciamientos judiciales que excedan del alcance previsto en la normativa comunitaria. Y esto es así porque en el caso de que una autoridad nacional denegase la solicitud planteada por el importador o exportador en relación con una solicitud de devolución o condonación de derechos al entenderse por esta que no constituye una situación especial del artículo 120 del CAU, el solicitante puede, como no puede ser de otra forma, acudir a los tribunales de justicia en busca de amparo mostrando su desacuerdo con la decisión emitida por las autoridades administrativas. En este caso, y al albur de lo dispuesto por el legislador comunitario, las autoridades judiciales deberían limitarse a decidir, sin entrar en el fondo del asunto, si resulta procedente o no la decisión de denegar dicha solicitud por parte de la Administración derivando el caso a las autoridades nacionales para que, en ejecución de sentencia, sean estas las que remitan el caso a la Comisión, órgano que, en última instancia, se encargaría de «juzgar» si se dan los requisitos para poder condonar o devolver la deuda aduanera resultante. Dicho lo cual no debemos olvidar que el tribunal de justicia nacional tiene la posibilidad de que, en caso de duda, eleve cuestión prejudicial al TJUE para que sea este el que decida sobre la interpretación de las normas o los supuestos aplicables.

Por otro lado, debe determinarse que la solicitud de condonación o devolución no está sometida a un formulario tasado de forma que cabe su presentación por medios distintos de los telemáticos<sup>39</sup> si el Estado miembro permite dicha posibilidad. Al tratarse de una decisión adoptada bajo solicitud previa, resulta aplicable lo recogido en el artículo 22.2 del CAU, por lo que las autoridades aduaneras tendrán un plazo de 30 días para aceptar o re-

<sup>39</sup> Artículo 92.2 del RDCAU.

chazar la solicitud conforme a los requisitos determinados reglamentariamente<sup>40</sup>. Una vez aceptada la solicitud, las autoridades aduaneras del Estado miembro dispondrán de 120 días para adoptar la decisión, la cual deberá ser notificada informando al solicitante del derecho de recurso<sup>41</sup>.

Por último, resulta llamativo que en el ámbito comunitario la solicitud de devolución de la deuda aduanera no dé origen al pago de intereses de demora<sup>42</sup>, lo que entra en conflicto con nuestra normativa, concretamente en los artículos 32.2 y 221.5 de la Ley General Tributaria, si bien se prevé el pago de intereses de demora en el supuesto de que se dilate la decisión en un plazo superior a tres meses, salvo que el incumplimiento no pueda ser imputable a las autoridades aduaneras.

## 4. Cláusula de equidad: supuestos de aplicación

El artículo 120 del CAU contempla la devolución o condonación de la deuda aduanera por motivos de equidad, señalando lo siguiente:

### Artículo 120. *Equidad.*

1. En casos distintos de los mencionados en el artículo 116, apartado 1, párrafo segundo, y en los artículos 117, 118 y 119, se devolverá o condonará un importe de derechos de importación y de exportación en aras de la equidad cuando nazca una deuda aduanera en circunstancias especiales en las que no quepa atribuir al deudor ningún fraude ni negligencia manifiesta.

2. La existencia de circunstancias especiales en el sentido del apartado 1 se considerará probada cuando las circunstancias de un caso concreto pongan de manifiesto que el deudor se halla en una situación excepcional con relación a otros operadores que ejercen la misma actividad y cuando, de no haber mediado tales circunstancias, no habría sufrido el perjuicio ocasionado por el cobro del importe de los derechos de importación o de exportación.

La equidad supone, por tanto, un supuesto previsto en la normativa comunitaria para proceder a la condonación o devolución de la deuda aduanera para aquellos casos en los que, tal y como determina el artículo 120 del CAU, una deuda aduanera haya nacido en circunstancias especiales y no se pueda atribuir al deudor fraude o negligencia manifiesta. Por tanto, se determinan dos condiciones acumulativas para poder aplicar este supuesto, por

<sup>40</sup> Artículo 11 del RDCAU.

<sup>41</sup> Artículo 44 del CAU.

<sup>42</sup> Artículo 116.6 del CAU.

un lado, la existencia de unas circunstancias especiales y, por otro, la ausencia de fraude o negligencia manifiesta en el deudor, condiciones que pasamos a desarrollar a continuación.

## 4.1. Circunstancias especiales

Tal y como dispone el artículo 120.2 del CAU transcrito *ut supra*, la cláusula de equidad se configura como una salvaguarda destinada a cubrir las situaciones excepcionales en las que se encuentre el declarante en relación con el resto de los operadores que desarrollen la misma actividad. La dificultad estriba en determinar qué entiende el legislador comunitario por «situación excepcional», indefinición que resulta agravada por la abundante casuística existente en torno a este supuesto, lo que determina que sea necesario analizar caso por caso de manera individualizada, teniendo en cuenta no solo los pronunciamientos sustanciados por las autoridades aduaneras nacionales sino también las distintas sentencias que, al respecto, haya podido dictaminar el TJUE.

La circunstancia invocada por el obligado tributario para solicitar la condonación o devolución de la deuda aduanera requerirá que el deudor justifique que se encuentra en una situación excepcional en comparación con otros operadores que ejerzan la misma actividad y que de no haber mediado tales circunstancias, el deudor no habría sufrido el perjuicio económico ocasionado por el pago de los derechos arancelarios. El problema que subyace de esta afirmación recae en la dificultad de justificar, por parte del declarante o importador, esta situación excepcional ante las autoridades aduaneras.

Resulta necesario incidir en el hecho de que, al configurarse el procedimiento de devolución o condonación a instancia de parte, y determinarse en el artículo 120 del CAU que la existencia de las circunstancias especiales deberán ser «probadas», el peso de la carga de la prueba recae sobre el declarante o importador, lo que, en ocasiones, supondrá un verdadero esfuerzo probatorio no exento de dificultades. Consecuencia de ello, las autoridades nacionales deberán denegar las solicitudes que adolezcan de inadmisibilidad o injustificación manifiesta, lo que se configura como el primer límite para el inicio del citado procedimiento. Ahora bien, fruto de la obligación impuesta a las autoridades nacionales de transmitir el caso a la Comisión en el supuesto de que se den las circunstancias descritas en el artículo 116.3 del CAU, si existiera la posibilidad, por escasa que sea, de que la solicitud del deudor de los derechos prosperase, las autoridades nacionales deberán admitir la misma, estando obligadas a trasladar el caso al órgano comunitario para que se esta la que resuelva, en última instancia, el sentido de la misma.

Con el fin de discernir si nos encontramos ante una circunstancia especial que dé lugar a la activación del artículo 120 del CAU, deberemos partir del hecho de que nos encontramos ante una regulación normativa de rango comunitario, lo que determinará que no sea posible acudir al principio general de equidad existente en los litigios de carácter fiscal en el ámbito nacional. Y es que las disposiciones comunitarias relativas a la condonación o devolución

de los derechos por razones de equidad presentan autonomía y autosuficiencia conceptual en relación con las normas correspondientes a los ordenamientos jurídicos nacionales.

A diferencia de la normativa anterior, los reglamentos de aplicación del CAU no desarrollan los supuestos de devolución y condonación previstos en los artículos 116 y siguientes del mismo, no así el extinto CAC y su reglamento de desarrollo, que recogía en este último las situaciones especiales que podían dar lugar a estos supuestos.

Sirva como referencia, a efectos ilustrativos, la lista enumerada en el artículo 4 del Reglamento (CEE) 3799/86 de la Comisión, de 12 de diciembre de 1986, o, con posterioridad, la determinada por el artículo 900 del derogado DACAC que establecían como situaciones especiales, resultando *numerus apertus*<sup>43</sup>, las derivadas de robos o retiradas por descuido de mercancías no comunitarias posteriormente devueltas a su estado original, imposibilidad de apertura de contenedores que tras ser despachados eran posteriormente reexportados, prohibiciones de comercialización de mercancía importada previamente en condiciones de normalidad, entre otras.

El CAU, por contra, no especifica qué supuestos serían susceptibles de ser considerados situaciones especiales a efectos de solicitar la devolución o condonación de los derechos arancelarios, más allá de la escueta mención a los requisitos necesarios para instar la misma cuando acontece el supuesto específico de exportación o destrucción de las mercancías sin vigilancia aduanera<sup>44</sup>.

Así las cosas, puede apreciarse que la voluntad del legislador comunitario, quién sabe si intencionadamente, ha sido dejar la puerta abierta al estudio y análisis de cada caso concreto con el fin de que las autoridades aduaneras puedan determinar si nos encontramos ante la existencia de una circunstancia especial. En este sentido la normativa comunitaria emplea conceptos particularmente indeterminados confiriendo al solicitante la posibilidad de invocar todo género de circunstancias que pudieran justificar eventualmente su petición.

Debe decirse que la aplicación correcta del principio general de equidad no ha recibido una atención suficiente a nivel administrativo o jurisprudencial. Y es que, si bien la experiencia adquirida hasta la fecha por las autoridades nacionales o la jurisprudencia emanada del tribunal de justicia comunitario pueden constituir elementos de referencia útiles para el examen de los motivos invocados por el solicitante con el fin de determinar si nos encontramos ante una «circunstancia especial en las que no quepa atribuir al deudor ningún fraude ni negligencia manifiesta», tal y como preconiza el artículo 120.1 del CAU, debemos tener presente que no

<sup>43</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 7 de septiembre de 1999, De Haan Beheer BV (asunto C-61/98).

<sup>44</sup> Artículo 180 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del CAU. DOUE L 343, de 29 de diciembre de 2015.

tienen la importancia decisiva que permita dilucidar, sin género de dudas, si nos encontramos o no ante una situación especial que pueda determinar la devolución o condonación solicitada.

Por tanto, resultará necesario analizar pormenorizadamente cada situación, sin referencias indubitadas ni juicios apriorísticos, con el fin de discernir si la situación planteada puede calificarse de circunstancia especial conforme a lo dispuesto en la normativa. Hasta la fecha el propio tribunal de justicia comunitario se ha pronunciado sobre asuntos en los que la cuestión debatida consistía en determinar si un caso específico justificaba la condonación o devolución de los derechos, sin entrar en el debate de si una circunstancia no constitutiva de fraude o negligencia manifiesta, esto es, más allá de los casos tasados en el artículo 120 del CAU, puede constituir una situación especial<sup>45</sup>. Por tanto, puede afirmarse que el alcance de los pronunciamientos judiciales en relación con este supuesto no arroja demasiada luz según su interpretación, resultando ciertamente limitado.

En este contexto, el solicitante tendrá la posibilidad de invocar toda clase de situaciones de las que deduzca que puede encontrarse en una «circunstancia especial», con la única condición de que no haya incurrido en «fraude o negligencia manifiesta». Por tanto, será necesario que se efectúe un examen *ad hoc* de cada solicitud con el fin de determinar si se dan los supuestos necesarios para obtener la devolución o condonación pretendida.

Con carácter previo al examen de los posibles supuestos que puedan considerarse circunstancias especiales de cara a la aplicación del supuesto de equidad, es necesario hacer mención al propio apartado segundo del artículo 120 que especifica que se entenderá probada la existencia de circunstancias especiales cuando

las circunstancias de un caso concreto pongan de manifiesto que el deudor se halla en una situación excepcional con relación a otros operadores que ejercen las misma actividad y cuando, de no haber mediado tales circunstancias, no habría sufrido el perjuicio ocasionado.

<sup>45</sup> Véanse las Sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 1984, Van Gend & Loos/Comisión (asuntos acumulados 98/83 y 230/83); de 6 de julio de 1993, CT Control (Rotterdam) y JCT Benelux/Comisión (asuntos acumulados C-121/91 y C-122/9); de 5 de octubre de 1983, Esercizio Magazzini Generali y Meilina Agosta (asuntos acumulados 186/82 y 187/82); de 1 de abril de 1993, Hewlett Packard France (asunto C-250/91) y de 18 de enero de 1996, SEIM (asunto C-446/93).

Procede señalar que el tribunal de justicia acostumbra a abordar con severidad los motivos invocados por los solicitantes de la condonación de derechos para justificar la aplicación de la cláusula de equidad; sin embargo, en un caso admitió la posible concurrencia de una situación que puede justificar la condonación de los derechos. En el asunto Hewlett Packard France, antes citado, el tribunal de justicia declaró que el hecho de que un operador económico se hubiese basado en una información errónea facilitada a una sociedad perteneciente al mismo grupo por una autoridad aduanera competente de un Estado miembro, distinto de aquel en el que se encontraba la autoridad aduanera competente para la recaudación, podía constituir una circunstancia especial con arreglo al artículo 13 del Reglamento n.º 1430/79 (apartado 47).

Si bien puede deducirse de la citada redacción que la carga de la prueba sobre el solicitante puede verse en parte mitigada, lo cierto es que resulta difícilmente demostrable en la práctica que circunstancias particulares de un operador puedan considerarse excepcionales con relación al resto, lo que exigirá del solicitante un esfuerzo probatorio sustancial.

Sin ánimo de ser exhaustivo, e influido por la casuística imperante de la cláusula general de equidad, pasamos a enumerar una serie de supuestos que pueden considerarse circunstancias especiales de cara a la solicitud de devolución o condonación de la deuda aduanera, supuestos que en la mayoría de los casos han ido definiéndose conforme a los pronunciamientos emitidos por la jurisprudencia comunitaria a lo largo de los últimos años.

#### 4.1.1. Incumplimiento reiterado de la normativa aduanera comunitaria

Primeramente, debe determinarse el alcance que pueden tener las infracciones reiteradas de la normativa aduanera en la determinación o concurrencia de una circunstancia especial, incumplimiento que deberá analizarse caso por caso con el fin de determinar si son susceptibles de ser considerados una circunstancia especial con respecto a la cláusula general de equidad.

##### 4.1.1.1. Omisión deliberada de informar al obligado tributario de la existencia de una investigación

En este caso, las autoridades aduaneras iniciaron una investigación con el fin de poder determinar quiénes eran los culpables de un fraude en el ámbito aduanero. Con el propósito de que la investigación no se viera comprometida por información externa suministrada a los operadores que pudiese influir en el éxito final de la operación, se acordó por las autoridades aduaneras no informar al obligado principal del curso de las actuaciones. Esta omisión deliberada fue posteriormente convalidada por el TJUE al estimar que el buen fin de la investigación justificaba el silencio para con el deudor y el consiguiente ingreso por parte de este de los derechos arancelarios resultantes, a pesar de que este hubiera actuado de buena fe y no estuviera implicado en la comisión de los actos fraudulentos<sup>46</sup>. En el desarrollo del procedimiento y en relación con la solicitud de condonación o devolución presentada por el obligado tributario, la Comisión argumentó que el operador era responsable

<sup>46</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de septiembre de 1999, De Haan (asunto C-61/98), en el que se determina (apartado 36) que:

A la vista de las consideraciones expuestas, procede responder a la primera parte de la cuestión que el Derecho comunitario no impone a las autoridades aduaneras, que estén informadas de la posible comisión de un fraude en el marco del régimen de tránsito externo, ninguna obligación de advertir al obligado principal que, a causa de ese fraude, podría adeudar derechos de aduana, a pesar de haber actuado de buena fe.

del buen desarrollo del procedimiento aduanero y que la posibilidad de sufrir un perjuicio a raíz de posibles actos fraudulentos constituía un riesgo normal asumido por los operadores económicos, argumentando que, aunque el obligado tributario no estuviera implicado en el fraude, sí lo estaba uno de sus colaboradores, motivo por el que no podía constituir una situación especial que justificara la condonación de derechos de importación. Idéntico resultado se promulga de aquellos avisos contenidos en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) y sobre los que los operadores económicos no toman las precauciones necesarias para controlar los riesgos que pudieran derivarse de los mismos.

Ahora bien, es necesario recordar que, si bien las causas de condonación o devolución deben interpretarse de forma estricta al suponer una excepción al régimen general, su finalidad última descansa en la protección de la confianza legítima del deudor diligente y de buena fe, de forma que el margen de apreciación de la Comisión en ciertos casos debe quedar limitado en función de las circunstancias concretas aplicables al caso (García Heredia, 2017, p. 118). En este sentido se ha pronunciado el TJUE al determinar que

la obligación de ponderar efectivamente, por una parte, el interés de la Unión en garantizar la plena observancia de la legislación aduanera y, por otra, el interés del importador de buena fe en no soportar perjuicios que superen el riesgo comercial ordinario<sup>47</sup>.

#### 4.1.1.2. Maniobras fraudulentas realizadas por un funcionario público incumpliendo sistemáticamente la normativa

Las actuaciones *contra legem* realizadas por un funcionario público que supongan un incumplimiento de las formalidades aduaneras o que resulten de la organización defectuosa en el que se encuentre destinado el mismo y coadyuven en dicho incumplimiento, resultando de las mismas la contracción de la deuda aduanera, pueden calificarse como situaciones especiales y, por ende, ser susceptibles de condonación o devolución. Y es que al tratarse de operaciones puramente internas de la Administración de un Estado miembro sobre las que el obligado tributario no tiene posibilidad alguna de control, el TJUE determina que dichas situaciones sobrepasan el riesgo comercial ordinario<sup>48</sup>. Además, se dictamina que no puede recaer sobre el obligado la prueba de que la actuación del funcionario de aduanas resulta fraudulenta sino que debe ser la Comisión la que, en el curso del procedimiento, valore si se dan las condiciones para que la conducta del sujeto sea considerada una situación especial.

<sup>47</sup> Sentencia del Tribunal General de 19 de marzo de 2013, Firma Van Parys (asunto T-324/10 –NFJ066483–).

<sup>48</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Segunda) de 7 de junio de 2001, Spedition Wilhelm Rotermond GMBH (asunto T-330/99).

#### 4.1.1.3. Investigación destinada al desmantelamiento de una red de contrabando

En este supuesto se produce el incumplimiento reiterado de la normativa aduanera en el tránsito comunitario por parte de las autoridades aduaneras, con el fin de desmantelar una red de contrabando de cigarrillos. En este caso el TJUE considera que si bien puede ser legítimo que las autoridades nacionales permitan deliberadamente la comisión de infracciones o irregularidades para desmantelar un comercio ilícito, identificar a los defraudadores y reunir o consolidar los elementos de prueba, el hecho de que el deudor haya de cargar con la deuda aduanera derivada de dichas opciones vinculadas a la represión de infracciones puede contradecir la finalidad de equidad que subyace a las normas comunitarias pertinentes, al colocar al deudor en una situación excepcional en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad<sup>49</sup>, lo que determinará la posibilidad de solicitar la devolución o condonación de la deuda aduanera siempre y cuando no pueda imputársele fraude o negligencia manifiesta.

Por tanto, podríamos decir que conforme a los supuestos aquí contemplados, la jurisprudencia comunitaria es proclive a cumplir con la premisa de que el fin justifica los medios, de tal manera que admite condonar o devolver, por razones de equidad, las deudas aduaneras surgidas como consecuencia de incumplimientos normativos derivados de investigaciones por fraudes o comportamientos ilícitos por parte de funcionarios de los Estados miembros, calificando estas situaciones de circunstancias especiales con respecto al resto de operadores comerciales. Dicha calificación conllevará la activación de este procedimiento de condonación o devolución, siempre y cuando no exista fraude o negligencia manifiesta por parte del obligado tributario.

Asimismo, debe tenerse en cuenta la línea jurisprudencial emanada de los tribunales de justicia comunitarios, sirva como ejemplo la jurisprudencia citada *ut supra*, que se inclina por vincular la ausencia de fraude y negligencia manifiesta exclusivamente a la esfera jurídica del operador económico y deudor, sin que pueda predicarse estos requisitos de los colaboradores o personas dependientes del mismo. Por tanto, el intento de quiebra de los citados requisitos por parte de estos últimos no excluye *per se* la posibilidad de que el obligado tributario pueda acogerse, al cumplir con los mismos, al sistema de devolución o condonación por razones de equidad. Con ello se pretende que el éxito de la solicitud no dependa de circunstancias exógenas que escapen al control del obligado tributario, siempre y cuando este haya actuado de forma diligente. En consecuencia, no se excluye, o cuanto menos no debería excluirse, la posibilidad de devolución o condonación de los derechos arancelarios conforme al artículo 120 del CAU por conductas inadecuadas de terceras personas a las que el deudor hubiera confiado el cumplimiento de las obligaciones aduaneras y que, sin conocimiento de este último, hubieran supuesto fraude o negligencia manifiesta en perjuicio de aquel.

---

<sup>49</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 29 de abril de 2004, *British American Tobacco Manufacturing BV* (asunto C-222/01).



Ahora bien, resultaría aconsejable que, no solo las autoridades aduaneras sino también los propios operadores comerciales, especialmente los operadores económicos autorizados, se proveyeran de sistemas de detección y control que les permitiera detectar precozmente incumplimientos por parte de los representantes aduaneros o terceras personas dependientes encargadas de realizar las formalidades aduaneras. Al respecto, no debemos olvidar que las circunstancias especiales por razones de equidad determinadas en el artículo 120 del CAU deberán invocarse como último recurso, acorde con su carácter subsidiario respecto al resto de supuestos, y en un sentido eminentemente restrictivo, escapando de su campo de influencia aquellos supuestos de devolución derivados de situaciones más comunes, como son aquellos a disposición de los importadores en el caso de que observen incumplimientos por parte de sus representantes aduaneros<sup>50</sup> o errores cometidos por un empleado nuevo o inexperto<sup>51</sup>.

#### 4.1.2. Robo de mercancías

El robo de mercancías se configura como una circunstancia especial que permite al deudor la posibilidad de solicitar la aplicación de la condonación o devolución de la deuda aduanera. En estas circunstancias, resultaría sencillo determinar que el operador se encuentra en una situación distinta y diferente de la del resto de agentes económicos que ejercen la misma actividad y que no sufrieron hurto alguno de sus mercancías pero, tal y como se desprende de los pronunciamientos judiciales que citamos a continuación, existen ciertas reticencias a considerar los robos como circunstancias especiales por parte de los tribunales al tener en cuenta en muchas ocasiones parte del riesgo que debe asumir el operador en la operativa comercial. Obviamente, como ocurre en el resto de los supuestos, se requiere la inexistencia no solo de fraude sino también de negligencia manifiesta por parte del interesado.

Dicho lo cual, deben puntualizarse una serie de cuestiones relativas a este supuesto. Primeramente, es necesario determinar que no todo robo de mercancías presupone automáticamente la existencia de una circunstancia especial y la condonación o devolución de los derechos exigidos al solicitante. Debe partirse de la premisa de que el robo no presupone que los artículos sustraídos queden fuera del comercio, sino que pueden volver al circuito comercial, y de hecho muchos de ellos retornan al mismo, por lo que podríamos cuestionarnos si toda sustracción conlleva automáticamente una pérdida de derechos de aduana. En este sentido, el TJUE ha declarado expresamente que «en caso de robo, puede presumirse que la mercancía pasa al circuito comercial de la Comunidad»<sup>52</sup>.

<sup>50</sup> Decisión REM 13/95 de la Comisión, de 27 de junio de 1995.

<sup>51</sup> Decisión REM 4/93 de la Comisión, de 14 de julio de 1993.

<sup>52</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 1983, *Esercizio Magazzini Generali y Mellina Agosta* –apartado 14– (asuntos acumulados 186/82 y 187/82).

Asimismo, habrá de estarse a las circunstancias específicas que rodean al caso, analizando si el obligado tributario puso a su alcance las medidas necesarias para garantizar o cuanto menos impedir, en la medida de sus posibilidades y con los medios a su alcance, la sustracción de las mercancías que ocasionaron la liquidación de los derechos aduaneros. En este sentido, resulta relevante determinar si los productos robados pudieron ser asegurados a los efectos de determinar si el declarante pudo incurrir en negligencia al no hacerlo.

Otro criterio que puede influir en la determinación de este supuesto como circunstancia especial responde a la localización de los productos o la ruta determinada para su transporte, cuestiones que pueden influir en mayor o menor medida en el hurto de las mercancías sujetas a imposición. Dicho lo cual, este criterio adolece de cierta debilidad en cuanto la situación de la mercancía o la ruta comercial elegida no determina una singularidad con respecto al resto de operadores económicos, al ser relativamente frecuente que las mercancías se depositen o transiten por zonas o rutas comúnmente utilizadas por el resto de los agentes económicos que ejercen la misma actividad<sup>53</sup>.

Lo mismo puede decirse del alto valor de las mercancías o del robo perpetrado por una organización criminal. Al respecto se ha pronunciado el tribunal de justicia asegurando que el operador no puede encontrarse en una situación especial con respecto al resto de agentes económicos que se dedican al transporte de mercancías de alto valor en la medida en que todos los que se dedican al transporte de estas mercancías de gran valor se exponen generalmente al riesgo de actos delictivos por parte de grupos criminales bien estructurados, determinando que un grado elevado de organización por parte de los autores de un robo no puede conferir al delito carácter singular a efectos de la aplicación de las disposiciones aduaneras ni tampoco la ruta o trayecto escogido con respecto a otros, dado que en cualquier caso este riesgo afectaba a todos los operadores por igual.

Por tanto, se antoja necesario en este supuesto la apreciación global de todos los motivos que justificarían que la situación del obligado tributario fuera calificada de circunstancia especial con respecto al resto de operadores económicos y, en su caso, si el solicitante actuó de forma correcta y puso todas las medidas a su alcance para evitar comportamientos que pudieran ser calificados de fraudulentos o, cuanto menos, manifiestamente negligentes. En cualquier caso, la casuística existente y los pronunciamientos judiciales al respecto nos hace ser cautos, por lo que los factores cuestionados deberán apreciarse conforme a las particularidades existentes en cada caso concreto.

---

<sup>53</sup> Sentencia del Tribunal General de 26 de marzo de 1987, *Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons* –apartado 22– (asunto 58/86). En este asunto el solicitante de la devolución de los derechos de aduana a la importación invocó las circunstancias especiales en que se realizan las importaciones de maíz en la Isla Reunión, desestimándose esta alegación por el tribunal de justicia.

### 4.1.3. Control y vigilancia de la correcta aplicación de la normativa aduanera

Las situaciones especiales pueden venir provocadas por graves incumplimientos, por parte de la Comisión o de las autoridades aduaneras, en el control y vigilancia de la correcta aplicación de la normativa aduanera. En este sentido, debe garantizarse por estas la plena observancia de la legislación aduanera, lo que implica que las autoridades aduaneras no deban limitarse a evaluar el comportamiento y las actuaciones del operador, sino que deben ir un paso más allá valorando la repercusión de su propio comportamiento en las circunstancias concretas del caso.

No debemos olvidar que los tratados confían a la Comisión el cometido de velar por su buena aplicación y por la de las decisiones tomadas para este fin (derecho derivado). Esta función la desempeña principalmente a través del procedimiento que se aplica a los Estados miembros que hayan incumplido una de las obligaciones que les incumben en virtud de los tratados<sup>54</sup>. En este sentido la Comisión se erige como guardiana de los tratados y de los acuerdos suscritos en virtud de estos, por lo que está obligada a cerciorarse del correcto de la normativa derivada de los mismos<sup>55</sup>.

En el caso C.A.S Spa<sup>56</sup> se determinó que, si bien la presentación de certificados falsos, falsificados o no válidos no es constitutiva, en sí misma, de una situación especial, el control deficiente por parte de la Comisión de la correcta aplicación de la normativa era susceptible de merecer el reproche suficiente para dar lugar a esta consideración. En este sentido, se determinó que la Comisión debió ejercer una posición más activa en relación con la información suministrada por las autoridades del país de exportación, debiendo llevar a cabo una investigación en profundidad, por lo que incurrió en un culpa *in vigilando* que determinó que el operador se encontrara en un posición vulnerable merecedora de ser considerada circunstancia especial.

La falta de diligencia de las autoridades nacionales también puede suponer una causa razonada para la solicitud de devolución o condonación por parte del obligado tributario. En el caso Transnáutica<sup>57</sup>, el TJUE determinó en casación, confirmando la sentencia emitida en primera instancia, que las autoridades nacionales no habían sido diligentes en el control de las declaraciones falsas presentadas aceptando, asimismo, una garantía insuficiente para cubrir la deuda aduanera resultante de un conjunto de operaciones de tránsito comunitario externo, lo que determinó que se pusiera a la empresa en una situación especial que sobrepasaba el riesgo inherente a su actividad económica.

<sup>54</sup> Artículo 258 del TFUE.

<sup>55</sup> Artículo 211 del Tratado de Roma CEE.

<sup>56</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 25 de julio de 2008 (asunto C-204/07 P).

<sup>57</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 22 de marzo de 2012 (asunto C-506/09 P).

Asimismo, la ausencia de control por parte de las autoridades de un contingente arancelario puede conllevar la existencia de una situación especial de la que deriva una solicitud de devolución o condonación, máxime cuando la Comisión era el único organismo responsable del control del citado contingente, tal y como ocurrió en el caso Eyckeler & Malt AG<sup>58</sup> en relación con el vacuno de alta calidad denominado «Hilton Beef».

Por tanto, será necesario examinar, al igual que en el resto de los supuestos, los hechos acaecidos, comprobando caso por caso al albur de las circunstancias existentes en cada uno de ellos. Y es que no toda ausencia de control o incumplimiento de la normativa comunitaria por parte de las autoridades aduaneras determina automáticamente una circunstancia especial susceptible de ser invocada en una solicitud de devolución o condonación. Sirva como ejemplo el caso Nordspedizionieri<sup>59</sup> en el que se consideró que los posibles incumplimientos o ausencias de control por parte de las autoridades aduaneras no podían dar lugar a una situación especial dado que estas no tenían obligación de inspeccionar físicamente todos los transportes que atravesaban sus fronteras o comunicar a las autoridades colindantes fronterizas todos los transportes de tabaco que abandonaban su territorio.

Por consiguiente, las operaciones de control y vigilancia que la normativa aduanera impone a las autoridades deberán ponderarse correctamente, delimitando caso por caso cuáles son las responsabilidades y límites a ellas impuestas y, en su caso, la situación de desventaja en la que pudiera encontrarse el deudor (Ibáñez Marsilla, 2012, p. 138), debiendo derivarse del citado incumplimiento una gravedad de entidad suficiente como para situar al operador en una situación excepcional con respecto al resto de los operadores.

Todas las circunstancias especiales detalladas previamente deberán ser analizadas conforme a dos límites que tendrán que ser valorados a la hora de solicitar la devolución o condonación de la deuda aduanera; primeramente, el riesgo inherente a las operaciones de comercio exterior que deberá ser minimizado por ambas partes, no solo por los operadores económicos mediante inversión en programas de control y desarrollo de procedimientos que les permita detectar incidencias o errores en la documentación y que les permita operar con exportadores de confianza, sino también por parte de las autoridades aduaneras mediante la implantación de nuevas tecnologías en la detección precoz de los riesgos inherentes al tráfico comercial. Por otro lado, debemos convenir que la confianza legítima no puede servir de escudo indubitable para que los operadores puedan interpelar a una situación especial conforme al artículo 120 del CAU porque, la propia naturaleza de la operativa comercial, conllevará unos riesgos que deberán ser asumidos por estos<sup>60</sup>.

<sup>58</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Primera) de 19 de febrero de 1998, Eyckeler & Malt AG (asunto T-42/96).

<sup>59</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Quinta) de 14 de diciembre de 2004, Nordspedizionieri di Danielis Livio y otros (asunto T-332/02).

<sup>60</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera) de 11 de julio de 2002, Hyper Srl –apartado 114– (asunto T-205/99).

## 4.2. Ausencia de negligencia manifiesta

Se trata del segundo de los requisitos necesarios para la devolución o condonación de la deuda por motivos de equidad. Con carácter previo al estudio de este requisito, es necesario recordar que resultarían extrapolables por analogía al presente caso los criterios utilizados en el artículo 119 del CAU relativo a los supuestos de devolución o condonación derivados de un error de las autoridades competentes, dado que, del conocimiento o no del citado error por parte del operador económico, podría deducirse si este incurrió en negligencia manifiesta<sup>61</sup>. Con base en lo dispuesto en el citado artículo, debe entenderse por autoridades competentes tanto las de un Estado miembro de la Unión como las de un país tercero. En este sentido, los certificados de origen expedidos por estas últimas pueden originar dicho error, como así se determinó en el TJUE<sup>62</sup> al considerar que este concepto engloba

no solo las autoridades competentes para efectuar la recaudación, sino toda autoridad que, en el marco de sus competencias, proporcione elementos que se tengan en cuenta a la hora de recaudar los derechos de aduana y que, de este modo, pueda generar la confianza legítima del deudor. El Tribunal de Justicia precisó que así sucede, en particular, con las autoridades aduaneras del Estado miembro de exportación que intervienen en lo relativo a la declaración en aduana (sentencia Faroe Seafood y otros, antes citada, apartado 88).

En estos supuestos será determinante discernir, primeramente, si el deudor pudo detectar razonablemente dicho error y si, consiguientemente, este actuó de buena fe, requisitos cuyo esfuerzo probatorio requiere de un esfuerzo difícilmente alcanzable para el operador económico.

En este contexto, y ciñéndonos a lo recogido en el artículo 120 del CAU, la jurisprudencia ha ido desgranando a lo largo de los distintos pronunciamientos judiciales, cuáles son los factores que coadyuvan a la existencia de negligencia manifiesta, determinando que son tres principalmente. A saber: la complejidad de las disposiciones cuya infracción ha originado la deuda aduanera, así como la experiencia profesional y la diligencia del operador de que se trate.

- a) En relación con el primero de los requisitos, esto es, la complejidad de la normativa determinante de la deuda aduanera, es necesario señalar que la dificultad en la interpretación de la misma no justifica *per se* el cumplimiento de esta condición. Debe entenderse, y así lo ha hecho el Tribunal de Justicia de la Unión, que las supuestas dificultades de interpretación no pueden justificar la existencia de circunstancias que creen una situación especial en el deudor, máxime cuando

<sup>61</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 2 de noviembre de 2008, Staatssecretaris van Financiën/Heuschen & Schouff Oriental Food Trading BV –apartado 59– (asunto C-375/07 –NFJ066472–).

<sup>62</sup> Sentencia del TJUE de 14 de noviembre de 2002, Ilumitrónica (asunto C-251/00 –NFJ066475–).

estas dificultades en la interpretación afectan de la misma manera a todos los operadores económicos<sup>63</sup>. Sin embargo, la invocación de una contradicción o error en la normativa aplicable puede sustanciar la aparición de este supuesto<sup>64</sup> al igual que pudiera ocurrir en el caso de que no se hayan publicado en la lengua del operador determinadas disposiciones que eran de aplicación al caso<sup>65, 66</sup>. En cualquier caso, se requerirá que el operador económico pruebe que la dificultad de interpretación o la complejidad de la norma deje a este en una situación de vulnerabilidad con respecto al resto de agentes comerciales.

- b) La experiencia profesional del agente se antoja como un requisito relevante en orden a evaluar si su comportamiento puede calificarse como manifiestamente negligente. En este sentido resulta relevante determinar si se trata de un operador económico cuya actividad profesional consiste en efectuar habitualmente operaciones de importación o exportación y si tiene experiencia en el ejercicio de dichas actividades<sup>67</sup>, lo que conllevará que el umbral de diligencia exigido por parte de las autoridades aduaneras pueda incrementarse a medida que el deudor resulte ser un sujeto activo en el ámbito del despacho de mercancías en la aduana, circunstancia que le convertirá en un operador experimentado y, por ende, susceptible de conocer la normativa y funcionamiento del procedimiento aduanero que originó la deuda aduanera y cuya devolución o condonación solicita. Se antoja difícilmente comprensible, y así lo han determinado las autoridades nacionales y los tribunales de justicia, que se alegue desconocimiento en relación con las particularidades de una normativa o procedimiento, máxime cuando el operador económico ha realizado habitualmente operaciones si no idénticas sí similares a aquella respecto a la que solicita la devolución o condonación de los derechos arancelarios<sup>68</sup>.

Sirvan como ejemplo de operadores comerciales con experiencia profesional aquellos que son titulares de autorizaciones de despacho en la medida que la posesión de estas autorizaciones implique un conocimiento relevante del procedimiento aduanero<sup>69</sup> o aquellos que han llevado a cabo operaciones de importación idénticas o similares en el pasado<sup>70</sup>.

<sup>63</sup> Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Quinta ampliada) de 21 de septiembre de 2004, *Société française de transports Gondrand Frères SA* –apartado 67– (asunto T-104/02).

<sup>64</sup> Decisión REM 37/99 de la Comisión, de 6 de abril de 2000.

<sup>65</sup> Sentencia del Tribunal General de 15 de mayo de 1986, *Oryzomyli Caballas OEE* (caso 160/84).

<sup>66</sup> Decisión REM 01/97 de la Comisión, de 17 de julio de 1997.

<sup>67</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 11 de noviembre de 1999, *Söhl & Söhlke* (asunto C-48/98).

<sup>68</sup> Sentencia del Tribunal General (Sala Sexta) de 16 de abril de 2015, *Shenker Customs Agency* –apartado 99– 100 (asunto T-576/11).

<sup>69</sup> Decisión REM 18/00 de la Comisión, de 9 de julio de 2001.

<sup>70</sup> Decisión REC 04/01 de la Comisión, de 5 de marzo de 2002.

Fruto de esa experiencia profesional, las autoridades aduaneras exigirán del deudor un comportamiento más activo que le sitúe por encima del que se exigiría a una persona lego en esta materia, en orden a minimizar los posibles riesgos derivados de la operativa comercial. Al respecto, destacan las Decisiones de la Comisión, determinando casos de negligencia manifiesta en supuestos como los derivados de la ausencia de contacto de un operador con su cliente cuando de la documentación aportada por este último dependía del régimen preferencial aplicable a las mercancías<sup>71</sup>, o la falta de adopción de medidas para el retorno a tiempo de mercancías sometidas al régimen de perfeccionamiento pasivo<sup>72</sup> o, en su caso, la falta de control de la presencia física de una mercancía en su despacho aduanero cuando esta había sido robada<sup>73</sup>.

Las autoridades comunitarias, sobre la base de la jurisprudencia, han ido detallando una casuística relevante hacia los operadores que pueden calificarse de «inexpertos». Así podemos encontrar a las personas físicas individuales, los pequeños negocios<sup>74</sup>, los que importan por primera vez<sup>75</sup> o aquellos que han importado previamente pero que realizan una operación por primera vez en una aduana diferente a la habitual<sup>76</sup>.

- c) Con respecto al último de los requisitos, esto es, la diligencia del operador, debe partirse de la premisa de que es a este a quien corresponde asegurar la correcta aplicación de la normativa aduanera, el procedimiento a seguir y qué derechos arancelarios recaen sobre la mercancía. Por tanto, se exige que esté informado convenientemente de la normativa a aplicar y que, en caso de duda, contacte con las autoridades competentes sobre la aplicación exacta de aquellas disposiciones de cuyo incumplimiento pueda derivarse una deuda aduanera, demandando las aclaraciones posibles para no infringir las mismas<sup>77</sup>. Asimismo, y conforme al artículo 162 del CAU, las declaraciones efectuadas ante las autoridades aduaneras deberán contener todos los datos necesarios e ir acompañadas de los documentos precisos para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaren las mercancías. Y esto es así porque la declaración firmada por el declarante constituye un compromiso por lo que respecta a la exactitud de las indicaciones que figuren en la declaración y a la autenticidad de los documentos adjuntados.

<sup>71</sup> Decisión REM 9/90 de la Comisión, de 29 de enero de 1991.

<sup>72</sup> Decisión REM 10/91 de la Comisión, de 22 de abril de 1992.

<sup>73</sup> Decisión REM 13/93 de la Comisión, de 19 de octubre de 1993.

<sup>74</sup> Decisión REM 12/01 de la Comisión, de 18 de enero de 2002.

<sup>75</sup> Decisión REC 03/90 de la Comisión, de 12 de marzo de 1991.

<sup>76</sup> Decisión REC 15/98 de la Comisión, de 22 de diciembre de 1999.

<sup>77</sup> Sentencia Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 26 de junio de 1990, Deutsche Fernsprecher GmbH (asunto C-64/89).

Ahora bien, pueden surgir situaciones que determinen un comportamiento diligente por parte del operador cuando, por ejemplo, no resulte informado de información relevante para el despacho de las mercancías por parte de las autoridades aduaneras. Así ocurre cuando un trato arancelario preferencial está condicionado a que las autoridades del país beneficiario informen de los organismos y sellos autorizados para emitir los certificados de origen preceptivos y, al no haberlo hecho, las autoridades aduaneras nacionales incurran en un error por dispensar un trato preferencial a mercancías que todavía no podían beneficiarse de dicho tratamiento, circunstancia que el importador desconocía al no haber sido informado de dicho incumplimiento<sup>78</sup>. Idéntico resultado se puede predicar de la exigencia injustificada de solicitar a los comerciantes que comparen las diferentes versiones lingüísticas de los textos publicados en el DOUE para comprobar si son realmente iguales<sup>79</sup>.

Por último, es necesario determinar que pueden existir otros factores que indirectamente resultan relevantes para considerar la ausencia de negligencia manifiesta. Sirva como ejemplo la naturaleza de las mercancías cuyo tráfico comercial puede tener un impacto relevante, bien por la elevada recaudación fiscal asociada a las mismas o por los riesgos inherentes derivados de su propia naturaleza, particularmente los derivados de su comercio ilegal. Esto conllevará un incremento en el nivel de exigencia y diligencia demandado al operador económico por parte de las autoridades aduaneras, lo que conllevará poner todos los medios a su alcance para minimizar los riesgos asociados al transporte y al despacho de las citadas mercancías. Un ejemplo paradigmático de lo expuesto lo encontramos en el mercado de cigarrillos, determinándose por el tribunal de justicia en diversos pronunciamientos jurisprudenciales que, resultando su comercio especialmente propicio para su distribución ilegal, resulta necesario un grado de diligencia superior por parte del operador en el control y transporte de esta clase de mercancías de cara a la apreciación del requisito de ausencia de negligencia manifiesta<sup>80</sup>.

## 5. Conclusiones

La salvaguarda de los intereses financieros de la Comunidad determina la necesidad de recaudar los aranceles derivados de las operaciones comerciales en el ámbito aduanero. Pero ello no puede ni debe impedir encontrar un justo equilibrio entre los intereses en disputa; de una parte el interés público en la aplicación correcta de las disposiciones relativas a la percepción de los derechos de aduana; de otra, el interés privado de los operadores de no ser penalizados por hechos de los que no sean responsables, máxime cuando

<sup>78</sup> Decisión REC 16/98 de la Comisión, de 19 de julio de 1999.

<sup>79</sup> Decisión REC 01/94 de la Comisión, de 4 de julio 1994.

<sup>80</sup> Sentencia Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 29 de abril de 2004, British American Tobacco –apartado 72– (asunto C-222/01).



han adoptado todas las medidas posibles a su alcance para actuar de forma negligente y disminuir en la medida de lo posible el riesgo inherente a la operativa comercial.

La cláusula general de equidad, plasmada en el artículo 120 del CAU y entendida como un contrapeso en la balanza de la justicia en orden a redimir a la parte más vulnerable, se configura, por tanto, como el último recurso al que puede acudir el operador económico en pos de solicitar la devolución o condonación de la deuda aduanera.

Su plasmación normativa tiende a corregir situaciones de desequilibrio y desigualdad originadas por variables exógenas que escapan a la esfera de control del deudor, y que el legislador comunitario entiende merecedoras de protección. En este sentido, la equidad está destinada a impedir que, en una situación especial o excepcional, un operador económico tenga que soportar un perjuicio económico que se hubiera evitado de no haberse producido dicha circunstancia, respetando la confianza legítima que debe existir entre Administración y administrados.

Este procedimiento de devolución o condonación de la deuda aduanera se configura así como una ordalía que derivará, en no pocas ocasiones, en un juicio sobre la propia presunción de inocencia del operador económico y la diligencia mostrada por este en las operaciones comerciales, lo que lo convertirá en un procedimiento excesivamente oneroso en relación con la carga de la prueba y condicionará sus posibilidades de éxito.

Así las cosas, la existencia de circunstancias especiales, unida a la ausencia de fraude o negligencia manifiesta en el deudor, determinarían la invocación de este principio reparador. Ahora bien, durante el desarrollo de la presente exposición, se ha querido transmitir al lector la idea de que no existen reglas apriorísticas, predeterminadas o inmutables que determinen que, de cumplirse dichos requisitos, el operador comercial tenga derecho a solicitar la devolución o condonación de la deuda aduanera.

La experiencia derivada de los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales permite visualizar un escenario cambiante, en el que la normativa genérica asociada a esta figura contrasta con un pragmatismo vinculado al estudio de las circunstancias concretas de cada caso. Serán las autoridades aduaneras las que determinarán si, con base en las pruebas aportadas, el operador económico merece la protección asociada a la cláusula de equidad recogida en el artículo 120 del CAU, sin perjuicio de que corresponda a los tribunales de justicia, en última instancia, su resolución definitiva.

## Referencias bibliográficas

- Alais, H. F. (2006). *Los principios del Derecho aduanero: Teoría General y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta*. [Tesis de Doctorado, Universidad Austral]. Repositorio Institucional – Universidad Austral.
- Casana Merino, F. (2017). *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*. Dykinson.
- Colmo, A. (1957). *La justicia: obra póstuma*. Abeledo Perrot.
- García Heredia, A. (2014). La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores. *Quincena Fiscal*, 17, 43-88.
- García Heredia, A. (2017). Los avisos de la Comisión Europea sobre irregularidades en la aplicación de aranceles preferenciales: efectos sobre la buena fe de los importadores y adecuación al Principio de Seguridad Jurídica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 411, 113-122.
- García Máñez, E. (1972). *El derecho como orden normativo concreto*. <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/180591/000345199.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta 6 de marzo de 2021].
- Ibáñez Marsilla, S. (2012). Análisis crítico de cuestiones actuales del derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011. *Crónica Tributaria*, 145, 107-148.
- Llambias, J. J. (2001). *Tratado de Derecho Civil, parte general*. (19.ª ed.). Abeledo Perrot.
- Mangas Martín, A. (2008). La distribución de competencias en la Unión Europea y el principio de subsidiariedad. *El principio de subsidiariedad en la Unión Europea*. Parlamento de Navarra, Pamplona, España.
- Novak Talavera, F. (1997). Los Principios Generales del Derecho: la buena fe y el abuso del derecho. *Agenda Internacional*, 9(IV), 109-134.
- Solé Estalella, J. A. (Coord.). (2017). *El Código Aduanero de la Unión*. Thomson-Reuters Aranzadi.